

PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO ANUAL: um estudo realizado no município de Cacoal/RO

Cledimar Rodrigues Araujo¹

RESUMO: Este estudo buscou verificar a conformidade da execução das ações de governo nas áreas da saúde, educação, assistência social e obras e serviços públicos, em decorrência do alinhamento legal entre LOA, PPA e LDO. Para tanto, realizou-se pesquisa documental nos livros do PPA/2010-2013, LDO/2010 e no Relatório de Desempenho da Prefeitura Municipal de Cacoal/RO. Foram apresentados os aspectos conceituais e legais da LOA, do PPA e da LDO, assim como os procedimentos de elaboração e execução orçamentária e, para tanto, utilizou-se pesquisa bibliográfica em livros, artigos e internet. Os resultados demonstraram parcial conformidade da execução física das ações com o planejamento anual, ou seja, 25 ações das 82 pesquisadas tiveram execução conforme previsto nos instrumentos de planejamento orçamentário. Verificou-se a necessidade de maiores investimentos nas áreas da saúde, educação e assistência social, em decorrência da demanda pelos serviços sociais ofertados nessas áreas. Evidenciou-se o caráter dinâmico do orçamento e o poder discricionário dos gestores públicos em realizar despesas consignadas na Lei Orçamentária Anual, como no caso das despesas com investimentos.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento. Conformidade. Plano Plurianual. Lei de Diretrizes Orçamentária. Lei Orçamentária Anual.

INTRODUÇÃO

O planejamento orçamentário governamental é organizado e constituído conforme dispõe o artigo 165 da CF/1988, pelos seguintes instrumentos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). O PPA é um planejamento estratégico, responsável por instituir as metas, objetivos e diretrizes da administração pública para um período de quatro anos. Por sua vez, a LDO e a LOA integram o planejamento operacional anual e são responsáveis pela execução dos programas previstos no PPA, sendo que o primeiro tem como principal objetivo estabelecer as metas e prioridades da administração pública, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, que é o instrumento responsável por prever as receitas e fixar as despesas (SILVA, 2003).

A compatibilidade dos instrumentos orçamentários tem sua previsão legal no art. 5º

¹Graduando do 8º período do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia - Campus Cacoal – e-mail: cledimararaujo@hotmail.com. Orientador prof. Ms. Evimael Alves Teixeira.

da Lei nº. 101/2000. Essa compatibilidade não deve ser compreendida apenas pela existência comum dos programas de governo, mas também na coerência entre o planejamento e sua real possibilidade de execução (CAVALHEIRO; FLORES, 2001).

Dessa forma, considerando que a elaboração da LOA deve se pautar nas prioridades e orientações da LDO e nos objetivos, metas e diretrizes do PPA, surge o seguinte questionamento: Qual a conformidade da execução das ações de governo nas áreas da saúde, educação, assistência social e obras e serviços públicos, em decorrência do alinhamento legal previsto entre a LOA e os demais instrumentos do planejamento orçamentário (LDO e PPA)?

Portanto, o objetivo geral deste estudo consiste em analisar a conformidade da execução das ações de governo nas áreas da saúde, educação, assistência social e obras e serviços públicos, em decorrência do alinhamento legal entre a LOA/2010 e os demais instrumentos do planejamento orçamentário (LDO/2010 e PPA/2010-2013). Este estudo foi realizado na Prefeitura Municipal de Cacoal/RO, no mês de julho de 2011.

A relevância dessa pesquisa decorre da necessidade em se realizar trabalhos voltados ao planejamento orçamentário municipal que evidencie seus resultados, considerando não somente as variáveis físicas de seus programas, mas também os aspectos sociais, contribuindo para melhorar a compreensão da relação interdisciplinar entre os instrumentos orçamentários e avaliar o grau desempenho das ações governamentais na área de obras e serviços públicos e também, nas áreas da saúde, educação e assistência social, que visam atender direitos sociais, amparados pelo art. 6º da Constituição Federal, que em seu preâmbulo diz o seguinte: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, 1988). Neste contexto, Sanchez *apud* Cavalheiro e Flores (2001), afirmam haver carência de estudos empíricos que demonstre a eficácia dos processos de elaboração da proposta orçamentária e a execução do orçamento aprovado.

Nesse sentido, Cavalheiro e Flores (2001) afirmam que o sistema orçamentário e de controle era disciplinado pela lei nº. 4.320/64, que se preocupava apenas com os aspectos financeiros da administração pública, desconsiderando as variáveis de quantificação física dos programas e seu impacto social, mas esse sistema evoluiu com a Portaria nº. 42/99 do Ministério do Planejamento e Orçamento e tornou possível a mensuração dos programas do PPA, por intermédio de indicadores de desempenho.

Para se chegar aos resultados do estudo, foram utilizados dois tipos de pesquisa: a bibliográfica e a pesquisa documental nos livros do PPA/2010-2013, LDO/2010 e no

Relatório de Desempenho da Prefeitura Municipal de Cacoal/RO. Foram coletados os dados referentes às metas físicas das ações de governo, assim como o quantitativo realizado no ano de 2010, em seguida, foram calculados os índices de execução física das ações e transformados em percentuais.

1 REVISÃO DA LITERATURA

1.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público tradicional é interpretado apenas como um instrumento que previa as receitas e fixava as despesas para determinado período, sem preocupação com planos governamentais, no entanto, atualmente, é uma peça de planejamento da ação dos entes governamentais e tem aspecto dinâmico e não estático como era no passado (SILVA JÚNIOR, 2011).

Quanto à origem histórica do orçamento público, Sanches *apud* Cunha, Vanzeller e Silva (2009), afirmam que sua formalização teve origem na época do feudalismo e seu método orçamentário, denominado de tradicional, preocupava-se apenas com o controle contábil, dando evidência aos objetos de gastos e ao rigoroso emprego das dotações nos fins, ou seja, nas despesas.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2006) definem o orçamento público como a ferramenta que o poder público detém, para expressar seu programa de trabalho, durante um determinado período, especificando o total dos recursos a serem obtidos, assim como a natureza e o montante dos gastos que serão realizados.

Esse entendimento é confirmado por Andrade (2007), o qual expõe que o orçamento público de hoje é denominado de orçamento-programa, porque em sua elaboração são considerados não só os custos dos programas e ações, mas também os aspectos administrativos e de planejamento, ou seja, demonstra em que estão sendo aplicados os recursos públicos, para quê e o responsável por sua execução.

Nota-se que no passado o orçamento público não tinha ligação com a efetiva realização das ações governamentais, era um instrumento apenas de cunho contábil e, atualmente, tornou-se peça importantíssima para o planejamento orçamentário, pois passou a demonstrar onde e como estão sendo gastos os recursos públicos.

1.1.1 Natureza Jurídica do Orçamento

De acordo com Gama Junior (2009) o orçamento impositivo tem a característica de impor a execução de suas despesas, por se tratar de uma lei, já o autorizativo, atualmente vigente no Brasil, é apenas condição para que as despesas sejam executadas e, mesmo que elas estejam consignadas no orçamento anual, sua execução não é obrigatória.

O Supremo Tribunal Federal já foi provocado por parlamentares para manifestar acerca da legalidade da não execução de despesas aprovadas no orçamento público, por meio de emendas, mas decidiu que o orçamento é autorizativo e, dessa forma, é apenas condição para a execução das despesas (GAMA JUNIOR, 2009).

Neste contexto, Piscitelli (2006) ressalta que essa situação diminui o Congresso Nacional a uma instituição decorativa, pois o poder executivo além de poder vetar o orçamento aprovado, pode não executar as despesas nele consignadas, direcionando os recursos públicos conforme os seus próprios interesses, contingenciando dotações e retendo liberações financeiras.

Para Gontijo (2011) o governo sempre realiza o contingenciamento das despesas que não estavam inclusas na proposta orçamentária encaminhada ao Congresso Nacional, ou seja, aquelas acrescentadas por parlamentares, o que causa descontentamento destes e transforma o orçamento num instrumento de negociação política.

Ressalta Nunes (2006) que a natureza jurídica do orçamento público, se autorizativo ou impositivo e em que grau, é uma das questões que se tornou um empecilho na aprovação do Projeto de Lei Complementar nº. 135/1996, ainda em trâmite no Congresso Nacional e que contemplaria também, normas gerais para a elaboração e controle dos planos e orçamentos, assim como normas contábeis para a fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial.

No entanto, Gontijo (2011) adverte que essa discussão: se o orçamento deve ser impositivo ou autorizativo, restringe-se apenas às despesas discricionárias, que são em sua maioria as despesas com investimentos e despesas correntes, excetuadas despesas de pessoal e outras obrigações constitucionais e legais, inclusive sobre as despesas com o pagamento do serviço da dívida pública.

Ao tratar do contingenciamento de dotações aprovadas no orçamento anual, o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, permite ao Executivo reduzir gastos para compensar a eventual não realização das receitas estimadas, o que reforça a não obrigatoriedade da execução de despesas inclusas na lei orçamentária anual, mas o que aparenta é que o governo

realiza contingenciamentos mesmo sem ter informações precisas acerca da frustração das receitas estimadas (GONTIJO, 2011).

No entanto, o art. 9º, § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, adverte que “não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias” (BRASIL, 2000).

Dessa forma, percebe-se então que o poder legislativo acaba tendo sua participação reduzida na discussão e aprovação do orçamento, em razão do poder executivo ter prerrogativa em não executar despesas de caráter discricionário, mesmo após a aprovação do orçamento anual, o que vem gerando impasse entre o legislativo e o executivo.

1.2 PROCESSO DE PLANEJAMENTO-ORÇAMENTO

Antes de vigorar a Lei nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), os gestores públicos executavam o orçamento anual sem se preocuparem com o equilíbrio das contas públicas. Embora a Lei nº. 4.320/64 teve a preocupação com esse equilíbrio, assim como a Constituição Federal, que instituiu os instrumentos orçamentários de planejamento (PPA, LDO e LOA), o orçamento era elaborado apenas para atender a essas legislações e não como elo entre o planejamento e as finanças, o que permitia a realização de gastos maiores do que a arrecadação, causando um aumento do endividamento público (MARCUSO, 2004).

Ainda conforme Marcuso (2004) essas práticas passaram a ser inibidas com a aprovação da Lei nº. 101/2000, pois instituiu não apenas normas para controlar as finanças públicas, mas também, rigorosas punições aos gestores que não administrarem bem os recursos públicos, deixando dívidas e assumindo compromissos que a administração não consiga pagar.

Neste sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 5º, determina que o projeto de lei orçamentária anual seja compatível com o Plano Plurianual, com a lei de diretrizes orçamentária e com as suas normas, ou seja, deve obedecer aos objetivos, diretrizes e metas do PPA e da LDO (BRASIL, 2000).

Cavalheiro e Flores (2001) preconizam que essa compatibilidade deve ser compreendida não só na existência comum dos programas de governo, mas também no sentido de existir coerência entre o planejamento e a execução destes.

O planejamento não deve ser confundido como adivinhação, é a previsão de uma determinada situação, em que as decisões são tomadas com base no que vai ocorrer, ou seja, é um processo que depois da avaliação dos resultados, a administração pública deve ajustar os desvios, os erros de planejamento e, se necessário, deve modificar as ações e os indicadores (CAVALHEIRO; FLORES, 2001).

Observa-se que antes de vigorar a Lei nº. 101/2000, de fato já existiam as ferramentas que possibilitavam o planejamento orçamentário, contudo, os gestores públicos não tinham preocupação com o equilíbrio das contas públicas, pois até então, não havia legislação que coibisse essas práticas e, dessa forma, poderiam assumir compromissos em final de mandato que, muitas vezes, a administração não tinha como honrá-los.

1.3 PLANO PLURIANUAL

É a normatização dos ideais políticos defendidos pelo chefe do executivo durante o período eleitoral, levando-se em conta o interesse social. Devem ser dispostos num programa de trabalho, desenvolvido para um período de quatro anos e elaborado no primeiro ano de mandato, para iniciar sua execução a partir do segundo e terminar no primeiro ano do mandato subsequente (ANDRADE, 2007).

Para Carvalho (2010) o PPA é o planejamento estratégico para o período de quatro anos e seu cumprimento se dará por meio da LOA, que deverá atender ao que diz o artigo 167, § 1º da CF, ou seja, nenhum investimento, cuja execução seja superior a um exercício financeiro, poderá ter início sem que haja previsão no PPA ou ainda sem lei que regule sua inclusão neste plano, sob pena do gestor público responder por crime de responsabilidade.

O artigo 165, § 1º da Constituição Federal dispõe sobre a instituição do plano plurianual: “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (BRASIL, 1988).

A respeito das despesas decorrentes das de capital, Gama Junior (2009) esclarece que são despesas correntes que se originam das despesas de capital, citando como exemplo o pagamento de servidores e gastos com água, luz e telefone, necessários ao funcionamento de um hospital público construído pelo Estado.

Quanto às despesas relativas aos programas de duração continuada, estas são definidas pelo art. 17 da Lei nº. 101/2000: “Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios” (BRASIL, 2000).

Percebe-se que o PPA além de estabelecer metas, objetivos e diretrizes para os gastos públicos, foi criado com o intento de dar continuidade aos programas de governo traçados durante uma gestão e que sua execução ultrapassava aquele mandato em que fora elaborado, pois a legislação prevê sua elaboração num mandato, mas o termino em outro.

1.3.1 Programas

Os programas são ferramentas que organizam a ação do Estado para um período de quatro anos e são constituídos por um conjunto de ações com um objetivo comum, mensurados por indicadores, visando solucionar um problema ou ainda, atender a determinada necessidade da população (GAMA JUNIOR, 2009).

Nesse sentido, Andrade (2007) acrescenta que estes são instrumentos das diretrizes e devem estabelecer objetivos, ou seja, resultados pretendidos, sendo executado por ações, cuja mensuração é feita por meio de metas.

As ações são os procedimentos que devem ser tomados para o cumprimento dos objetivos pretendidos pelos programas, os quais são mensurados por metas, que é a definição quantitativa e qualitativa do que se propôs ser feito e qual a parcela da população que se beneficiará (ANDRADE, 2007).

Verifica-se que os programas exercem fundamental importância na avaliação das atividades desenvolvidas pelo Estado, pois além de organizar a ação estatal, proporcionam a aferição do planejamento orçamentário, ou seja, permite avaliar se os problemas que afetam a população estão sendo realmente solucionados.

1.3.2 Estudo e Aprovação

O chefe do executivo deverá elaborar o PPA em seu primeiro ano de mandato e remetê-lo ao poder legislativo até 31 de agosto do mesmo exercício, todavia, pode ainda

propor mudanças ao projeto de lei do PPA, antes que se inicie a votação na comissão mista da parte que propôs modificação (CARVALHO, 2010).

Nesse sentido, Carvalho (2010) ressalta que o poder legislativo, por sua vez, debaterá e poderá fazer emendas ao projeto de lei do PPA, tendo prazo até o encerramento da sessão legislativa para devolvê-lo ao chefe do executivo, para sancioná-lo ou vetá-lo.

Todavia, Gama Junior (2009, p. 12), acrescenta que “os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão fixar, nas suas constituições e leis orgânicas, respectivamente, prazo diverso do estabelecido na Constituição Federal; em caso omissso deverá ser obedecido o prazo estabelecido na CF/1988”.

Nota-se que o plano plurianual não é um instrumento de planejamento de participação exclusiva do poder executivo, em sua discussão, admite-se modificações por parte do legislativo, que é o representante legítimo do povo, dando ainda possibilidade ao poder executivo realizar alterações na proposta encaminhada para apreciação.

1.4 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIA

De acordo com Gama Junior (2009) a lei de diretrizes orçamentárias é um instrumento orientador na elaboração da lei orçamentária anual, pois é responsável pelo desdobramento ano a ano das metas fixadas no PPA, para um período de quatro anos, devendo ainda estabelecer as prioridades da administração pública, selecionando os investimentos que serão executados no exercício financeiro seguinte.

Esse desdobramento é realizado pelas quatro LDO's com vigência no mesmo período do PPA, não tendo a necessidade de serem desdobradas em quantidades iguais, desde que a soma de suas metas anuais correspondam às metas do Plano Plurianual para os quatro anos (GAMA JUNIOR, 2009).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 4º, respectivamente nos §1º e §3º estabelecem que a LDO deverá contemplar ainda o Anexo de Metas Fiscais, no qual deverá constar “as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes” e o Anexo de Riscos Fiscais, “onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem” (BRASIL, 2000).

De acordo com Andrade (2007, p. 35) “os riscos orçamentários referem-se à possibilidade das receitas previstas não se realizarem ou à necessidade de execução de despesas, inicialmente não fixadas ou orçadas a menor durante a execução do Orçamento”.

Conforme Cunha, Vanzeler e Silva (2009), a lei de diretrizes orçamentária deve instituir as prioridades das metas fiscais, entre o resultado primário e nominal, visando o equilíbrio das contas públicas, devendo ainda relacionar os possíveis riscos fiscais.

A respeito do resultado primário, Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 46) argumentam:

O resultado primário de determinado ente representa a diferença entre receitas primárias (receitas de impostos, taxas e contribuições e demais receitas, excluindo-se operações de crédito, receitas de rendimentos de aplicações financeiras, recebimento de recursos oriundos de empréstimos concedidos, receitas de privatização e aquelas relativas aos superávits financeiros) e as despesas primárias (despesas orçamentárias do Governo no período, excluindo-se as despesas com amortização, juros e encargos da dívida interna e externa, com a aquisição de títulos de capital integralizado e com a concessão de empréstimos).

Quanto ao resultado nominal, Piscitelli, Timbó e Rosa (2006) esclarecem que este se refere ao somatório do resultado primário com os juros nominais, que são calculados, subtraindo-se os juros recebidos e dos juros pagos pelo governo.

Dessa forma, verifica-se que a lei de diretrizes orçamentárias além de orientar a elaboração da LOA, fixando metas anuais e prioridades da administração pública, em consonância com os programas do PPA, tem ainda a função de auxiliar a fiscalização do equilíbrio das contas públicas, ou seja, impõe limites para a realização de gastos e para o endividamento do ente público.

1.4.1 Estudo e Aprovação

O poder executivo deve encaminhar a LDO para apreciação e votação do legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvê-lo para sanção ou veto até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (CARVALHO, 2010).

O entendimento do autor supracitado é ratificado por Gama Junior (2009, p. 16):

O encaminhamento da LDO, pelo chefe do Poder Executivo, ocorrerá até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, até o dia 15/04, e será devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, que ocorre no dia 17/07, cuja sessão não será encerrada sem a aprovação do projeto.

Apesar do prazo de vigência da LDO ser de 12 meses, ela acaba ultrapassando esse tempo, pois além de suas funções previstas na Constituição Federal, atualmente as LDOs estabelecem ainda procedimentos a serem analisados no período em que a LOA ainda não foi aprovada, ou seja, antes do início do exercício financeiro seguinte (CARVALHO, 2010).

De acordo com Gama Junior (2009, p. 17), “hoje já é aceita a tese de que a LDO possui eficácia formal por mais de um ano, tendo em vista que ela começa a vigorar no segundo período legislativo de cada ano e vai até o termino do período legislativo seguinte”.

Essa situação acontece em consequência da LDO ser aprovada geralmente em 17/07 e desse período até o fim do exercício financeiro ela orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual que vigorará no ano seguinte (GAMA JUNIOR, 2009).

Dessa forma, observa-se que a LDO, por ser um instrumento que orienta a elaboração da LOA, acaba sendo utilizada por um período superior a um ano, em razão de sua aprovação ocorrer aproximadamente seis meses antes da LOA.

1.5 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

A Lei Orçamentária Anual “é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano e o Poder Legislativo lhe autoriza, através da lei, a execução das despesas destinadas ao funcionamento da máquina administrativa” (CARVALHO, 2010, p. 46).

Nesse sentido, Gama Junior (2009) esclarece que a Lei Orçamentária Anual deve contemplar a programação das ações que serão realizadas, para cumprir, ano a ano, as diretrizes, os objetivos e as metas do PPA, em conformidade com a LRF e LDO.

O art. 165, § 5º da Constituição Federal, diz que a Lei Orçamentária compreenderá três tipos de orçamento:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A respeito do orçamento de seguridade social, Gonçalves (2010) assevera que este refere-se aos órgãos e entidades que devem executar ações nas áreas da saúde, previdência e

assistência social, tanto da Administração direta ou indireta e também, os fundos e fundações criadas e mantidas pela administração pública.

Verifica-se que, apesar de ser elaborada em um único documento, a Lei Orçamentária Anual tratará dos vários orçamentos do ente público, sendo um instrumento legal que viabiliza a execução de parte do que foi previsto no PPA e definido pela LDO como prioridade à administração pública, durante o seu período de vigência.

1.5.1 Ciclo Orçamentário

O ciclo orçamentário começa com uma proposta, transforma-se em projeto de lei, que é apreciado pelo legislativo e só após sua sanção e publicação, inicia-se a execução, com a arrecadação da receita e a execução da despesa e é encerrado com a avaliação dos resultados, pelos controles internos e externos (GAMA JUNIOR, 2009).

Conforme Carvalho (2010), o ciclo orçamentário é um conjunto de procedimentos que se constituem das seguintes etapas: elaboração do projeto de lei; apreciação, aprovação, sanção e publicação; execução; acompanhamento e avaliação.

Verifica-se então que o ciclo orçamentário envolve não só o poder executivo, mas também o legislativo e os órgãos de controle interno e externo, responsáveis pela avaliação dos resultados.

1.5.1.1 Elaboração

É a fase em que o poder executivo, por meio da LDO, define os objetivos para o período de vigência do orçamento, considerando-se as despesas correntes existentes e as que serão criadas e, realiza estudos a fim determinar os recursos orçamentários necessários ao custeio das despesas de capital, tomando-se como referencial o PPA (SLOMSKI, 2003).

Sobre essa fase do ciclo orçamentário, Gama Junior (2009, p. 63) diz que “a primeira etapa, elaboração do projeto de lei orçamentária, tem início com a definição de cada unidade gestora da sua proposta parcial de orçamento”.

Essas propostas são encaminhadas ao poder executivo, que é responsável por consolidar o orçamento anual, realizando os ajustes necessários, caso as propostas dos poderes legislativo, judiciário e Ministério Público não estejam em conformidade com os limites fixados na LDO (GAMA JUNIOR, 2009).

Percebe-se então que, apesar dos outros poderes terem autonomia para elaborarem suas propostas orçamentárias, o poder executivo pode fazer mudanças a fim de adequar aos limites da LDO, que por sua vez orientará a elaboração da LOA.

1.5.1.2 Estudo e Aprovação

Nessa fase o projeto de lei orçamentária é encaminhado ao Congresso Nacional, onde é examinado pela Comissão Mista Permanente de Orçamento que elaborará um parecer e encaminhará, com as eventuais emendas propostas, para apreciação do Plenário de ambas as casas do Congresso Nacional e, em seguida, é devolvido para sanção ou vetos do Presidente da República (GAMA JUNIOR, 2009).

Essa etapa do ciclo orçamentário é conceituada por Slomski (2003, p. 308) como uma “fase de competência do Poder Legislativo, em que os representantes do povo, vereadores, deputados, senadores, aprovam e/ou emendam”.

Verifica-se então que essa fase do ciclo orçamentário o poder legislativo, na qualidade de representante do povo, dará sua parcela de contribuição na elaboração do orçamento anual, podendo inclusive, propor mudanças.

1.5.1.3 Execução e Avaliação

É a fase em que realmente se realizam os projetos e atividades da lei orçamentária, já a avaliação, ocorre após o término da execução, com o encerramento do exercício financeiro, tendo por finalidade a verificação do que realmente foi executado, mas raramente isso ocorre, o executivo inicia o novo orçamento e não destina recursos para essa finalidade (SLOMSKI, 2003).

A respeito da avaliação do orçamento público, Gama Junior (2009) acrescenta que esta fase tem maior eficácia se realizada antes da efetivação dos atos, no entanto, a avaliação acontece quase sempre após a realização das despesas, o que prejudica a correção de eventuais desvios na execução orçamentária, inviabilizando o cumprimento das metas.

Percebe-se que a avaliação da execução orçamentária, se devidamente realizada, propicia a administração pública corrigir possíveis erros de planejamento que podem refletir na execução do orçamento público.

1.6 DESPESA PÚBLICA

Para Andrade (2007, p. 68) despesa pública “constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento e destinado a execução dos serviços públicos”.

A despesa pública é “todo o consumo de recursos orçamentários e extra-orçamentários”, sendo os orçamentários aqueles fixados pela Lei Orçamentária Anual, já os extra-orçamentários são aqueles que se originam da criação de passivos financeiros, que se tornam uma despesa orçamentária quando ocorre seu pagamento ou recolhimento (SLOMSKI, 2003, p. 318).

Conforme Angélico (2006) a despesa orçamentária é subdividida, segundo sua categoria econômica, em despesas correntes e despesas de capital.

Nesse sentido, Gama Junior (2009) define a despesa de capital como aquelas que colaboram para a constituição ou compra de um bem de capital, causando aumento do patrimônio da entidade, em razão da variação compensatória do bem, já a despesa corrente, diminui o patrimônio da entidade, em razão de serem despesas designadas à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos.

Verifica-se então que a despesa pública refere-se à saída de numerários dos cofres públicos, sejam os fixados na lei orçamentária ou aqueles que se originam de obrigações financeiras, para efetivar o pagamento dos serviços públicos, dividas e outras obrigações provenientes da atividade estatal.

1.6.1 Execução da Despesa Pública

A doutrina majoritária entende que a legislação estabelece quatro estágios da despesa pública, quais sejam: fixação, empenho, liquidação e pagamento, porém, apenas os três últimos fazem parte da execução da despesa (GAMA JÚNIOR, 2009).

Carvalho (2010) ressalta que apesar de haver interpretações diferentes, cobrando-se um quinto estágio, o da programação, entende que está relacionado aos procedimentos de programação financeira, que acontece após a aprovação da LOA e que os quatro estágios aceitos pela maioria dos doutrinadores são: fixação, empenho, liquidação e pagamento.

1.6.1.1 Fixação

A fixação é o total das despesas previstas na LOA que deve ser igual ao das receitas, todavia, não é reconhecido como estágio da execução da despesa, em razão de ser um estágio estático da lei orçamentária, que pode ser alterado quando da execução do orçamento, sendo denominado de dotação atualizada (CARVALHO, 2010).

Andrade (2007, p. 91), acrescenta que esse estágio “é considerado o primeiro estágio da despesa. Constitui-se na determinação, por meio de estudos e cálculos fundamentados, do montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser consumido pela Administração Pública na execução do orçamento”.

Dessa forma, verifica-se que esse estágio é responsável por fixar o total das despesas a serem gastos durante a execução do orçamento público, não podendo exceder ao total das receitas previstas para o exercício financeiro correspondente.

1.6.1.2 Empenho

É a etapa em que se dá início a execução da despesa pública, sendo procedido pela autoridade competente, originando ao Estado uma obrigação pendente ou não de implemento de condição, por meio do documento denominado Nota de Empenho (CARVALHO, 2010).

Andrade (2007) ressalta que o empenho é uma condição obrigatória para que se efetive uma despesa, no entanto, não gera uma obrigação de pagamento ao Estado, assegura apenas a relação contratual entre o ente público e seus fornecedores e prestadores de serviços e é de grande importância para garantir o equilíbrio orçamentário, haja vista que ele não poderá ultrapassar o valor do crédito autorizado.

Percebe-se então, que o empenho é apenas uma das etapas necessárias a concretização de uma obrigação ao ente governamental, podendo ou não se efetivar, dependendo do cumprimento das fases seguintes a execução da despesa.

1.6.1.3 Liquidação

É a segunda etapa da execução da despesa, em que se averigua o direito do credor, tomando-se como referência os documentos que confirmam o respectivo crédito, ou seja, é o

momento em que ocorre a entrega do objeto do contrato (obra, bens, materiais ou serviços), sendo formalizada com a expedição da Nota de Liquidação (CARVALHO, 2010).

Para Andrade (2007) nessa fase não basta apenas a verificação dos documentos que originaram a operação é necessário também averiguar se os serviços ou bens foram realmente entregues como constam no contrato.

Percebe-se que a liquidação é um procedimento de grande importância na fiscalização da efetiva aplicação dos recursos públicos, pois visa verificar se realmente os serviços foram prestados ou se os produtos adquiridos foram entregues.

1.6.1.4 Pagamento

É o momento em que ocorre a entrega de numerários ao credor e se concretiza com a ordem de pagamento, por meio de despacho da autoridade competente, sendo formalizada com a expedição de ordem bancária (CARVALHO, 2010).

De acordo com Andrade (2007), o pagamento só deverá ocorrer após a liquidação e feito em ordem cronológica de exigibilidade da despesa, do contrário o prefeito municipal responderá por crime de responsabilidade, conforme determina o decreto lei nº. 201/67, salvo quando houver vantagem ao erário.

Nota-se que o pagamento é um ato de grande responsabilidade para o chefe do executivo, pois deverá ser realizado apenas quando demonstrado a real aplicação dos recursos públicos, obedecendo-se os prazos de pagamento, conforme dispõe a legislação vigente.

1.7 RECEITA PÚBLICA

A receita pública se subdivide em receita orçamentária e receita extra-orçamentária, sendo a última “representada no balanço patrimonial como passivo financeiro, ou seja, são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos”, já a orçamentária é a aquela que se origina da própria entidade pública e que se classifica em receita corrente e receita de capital (SLOMSKI, 2003, p. 309).

Conforme Gama Júnior (2009) tanto as receitas correntes como as de capital são recursos auferidos de outras pessoas de direito público ou privado e se diferem pelo fato das primeiras terem a finalidade de atender as despesas correntes, já as outras, visam atender as despesas de capital, assim como o superávit do orçamento corrente.

A receita pública é todo ingresso de recursos públicos não devolutivos, tendo por finalidade a alocação e cobertura das despesas públicas, todavia, os ingressos extra-orçamentários, que tem caráter devolutivo, são registradas como receitas apenas para fins de controle (CARVALHO, 2010).

1.8 CRÉDITOS ADICIONAIS

Durante a execução do orçamento podem ocorrer distorções orçamentárias que reflitam na arrecadação das receitas ou execução das despesas. Os créditos adicionais são utilizados para acertar distorções quando os recursos necessários em determinadas despesas programadas não são suficientes, já em outras existem recursos além do necessário e são classificados em: suplementares, especiais e extra-orçamentários (ANDRADE, 2007).

Nesse sentido, Carvalho (2010, p. 127) explica que isso ocorre em razão de “planejamento mal formulado, variação de preço dos bens e serviços, ineficiência na administração tributária, inflação desordenada ou estagnação econômica, fatos imprevisíveis e urgentes, tais como, calamidade pública, comoção interna, guerra etc”.

O orçamento público pode ser ajustado, utilizando-se a reestimativa de receitas ou a abertura de créditos adicionais, todavia, não devem ser utilizados de forma desenfreada, pois ao final do exercício, o orçamento executado estará totalmente diferente do aprovado pelo legislativo (CARVALHO, 2010).

Piscitelli (2006) adverte que atualmente o poder legislativo tem sua competência reduzida ou transferida ao poder executivo, em razão das concessões e utilização de créditos adicionais e remanejamento de dotações em limites e condições irrestritas.

Observa-se que os créditos adicionais visam adequar o orçamento público a execução orçamentária, porém, nem sempre são concedidos e utilizados de forma adequada, o que ocasiona consideráveis diferenças entre o orçamento aprovado e o executado.

1.8.1 Créditos Suplementares

Os créditos suplementares objetivam reforçar o orçamento público, quando a dotação orçamentária autorizada pela LOA, para a realização de determinada despesa acaba sendo insuficiente, podendo ser autorizados ainda na própria LOA até um determinado montante,

por meio de decreto do executivo, no entanto, excedido esse montante, terá que pedir autorização ao legislativo (GAMA JÚNIOR, 2009).

Nesse sentido, Angélico (2006) ressalta que os créditos suplementares tem validade até o encerramento do exercício financeiro em que foram abertos, sendo autorizados por lei e abertos aos poucos, conforme a necessidade, através de decreto do chefe do executivo, todavia, esclarece que na prática isso não acontece, eles são autorizados e abertos simultaneamente.

Dessa forma, observa-se que os créditos suplementares são utilizados pela administração pública a fim de corrigir eventuais erros de planejamento, relativos à quantificação financeira das despesas autorizadas na LOA.

1.8.2 Créditos especiais

Os créditos especiais visam atender a despesas que não estão consignadas na LOA, em razão de terem surgido durante o exercício financeiro e, no caso de sua autorização ter ocorrido nos quatro últimos meses do exercício, podem ser reabertos após o seu encerramento, com seus respectivos saldos e incorporados ao orçamento do ano seguinte (GAMA JUNIOR, 2009).

Conforme Andrade (2007, p. 119), os créditos especiais “são autorizados por lei específica e abertos por decreto do Chefe do Poder Executivo e exigem indicação de recursos conforme o § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320/64”.

Nesse sentido, a Lei nº. 4.320/64, em seu art. 43, § 1º, especifica os tipos de recursos a serem utilizados na abertura de créditos especiais e suplementares:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; II - os provenientes de excesso de arrecadação; III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei; IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

Verifica-se então que os créditos especiais são utilizados pela administração pública em casos específicos, para fazer frente a despesas imprevistas que apareceram durante a execução do orçamento público, no entanto, assim como os créditos suplementares, sua abertura está condicionada a existência de recursos financeiros.

1.8.3 Créditos extra-orçamentários

Os créditos extra-orçamentários são aqueles autorizados em situações imprevisíveis, que exijam resposta imediata, como no caso de guerras, calamidades públicas e comoção interna, não necessitam da indicação da origem dos recursos, por parte da administração pública, nem tampouco de autorização do poder legislativo para serem abertos (GAMA JUNIOR, 2009).

Angélico (2006) acrescenta que esse tipo de crédito é aberto por meio de decreto do chefe do executivo e, após sua abertura, deve ser justificado ao poder legislativo os motivos de sua criação, tendo validade até o encerramento do exercício em que foram abertos, contudo, podem ser utilizados no exercício seguinte, se abertos nos últimos quatro meses do exercício de sua criação.

Dessa forma, percebe-se que a administração pública tem maior discricionariedade na utilização dos créditos extra-orçamentários, em razão de se originarem de acontecimentos não previsíveis.

1.9 CONTRIBUIÇÕES DE OUTROS AUTORES SOBRE O TEMA

Lopes e Pagliarussi (2006) pesquisaram sobre o desempenho dos indicadores de despesa antes e após a implantação do PPA, no Município de Vitória/ES, ou seja, nos períodos de 2000 a 2003 e 2002 a 2003, utilizando teste de média dos indicadores de execução orçamentária nos períodos mencionados. Concluiu que há necessidade das metas serem mensuradas de forma mais precisa, em razão de algumas ações terem sido executadas em até o dobro do previsto e que a implantação do PPA não provocou mudanças significativas no desempenho orçamentário, porém ressaltou-se a necessidade de realizar o mesmo estudo em outros municípios.

Já Cândido (2001) propôs verificar se o orçamento público serve como elo entre o planejamento operacional e as finanças nos municípios do Vale do Ivaí, no estado do Paraná. O autor fez uma pesquisa documental nos municípios de Califórnia, Cambira, Grandes Rios, Ivaiporã, Marilândia do Sul e Mauá da Serra e, após a coleta dos dados (metas orçadas e realizadas), realizou-se um comparativo entre elas e concluiu que o orçamento público não serve como instrumento de ligação entre o planejamento operacional e as finanças nos

municípios pesquisados, porém recomendou a realização da mesma pesquisa em outros municípios do Paraná, com população superior a 50.000 habitantes.

Cavalcante (2006) investigou se a implantação do PPA-2000/2003 e do PPA-2004/2007 do Governo Federal gerou impacto no aperfeiçoamento do orçamento público federal, utilizando a pesquisa documental e bibliográfica, assim como entrevistas com pessoas que trabalharam no governo federal na área orçamentária e conclui que a implantação do PPA não trouxe aperfeiçoamento satisfatório na gestão orçamentária do Governo Federal.

Cunha, Vanzeler e Silva (2009) realizaram um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Tucuruí/PA, com o escopo de analisar o orçamento público como ferramenta de planejamento para tomada de decisões e utilizou-se da abordagem qualitativa descritiva, em que conceituou alguns aspectos importantes da contabilidade pública. Apontou a necessidade dos administradores públicos adquirirem maior conhecimento, tanto prático como teórico, a respeito da administração pública, com a finalidade de melhorar a destinação dos recursos públicos e facilitar o trabalho das pessoas dessa área.

2 METODOLOGIA

Com relação à caracterização da aplicabilidade das previsões e a conformidade da execução das ações de governo em decorrência do alinhamento legal entre LOA, PPA e LDO foi utilizada a pesquisa documental nos livros que dispõem sobre o PPA/2010-2013, LDO/2010 e no Relatório de Desempenho da Prefeitura Municipal de Cacoal/RO. Segundo Silva (2006), esse tipo de pesquisa utiliza material que ainda não foi analisado ou que pode ser reelaborado e suas fontes são mais numerosas e dispersas.

Para verificar os procedimentos de elaboração e execução orçamentária, assim como a apresentação dos aspectos conceituais e legais da LOA, do PPA e da LDO, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, em livros, artigos e internet. Segundo Silva (2006) esse tipo de pesquisa é realizada com o intuito de estudar e discutir um tema ou problema, com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc.

Foram pesquisadas 82 ações, concernentes a 19 programas de governo das Secretarias Municipais de Saúde, Educação e Cultura, Assistência Social e de Obras e Serviços Públicos. Os dados foram coletados no mês de julho de 2011, na Secretaria Municipal de Planejamento da Prefeitura de Cacoal e se referem às metas físicas dos programas e ações de governo, constantes do PPA/2010-2013 e LDO/2010 e ao quantitativo

efetivamente realizado no exercício de 2010, extraído do Relatório de Desempenho da Prefeitura Municipal de Cacoal.

A apuração dos dados foi feita em planilha, constante dos Apêndices A, B, C e D, com base na seguinte fórmula, adota por Lopes e Pagliarussi (2006):

$IEF = OA / OE$, onde:

IEF - Indicador de execução física do programa;

OA - Objetivo físico atingido (quantidade realizada);

OE - Objetivo físico esperado (quantidade esperada).

Entretanto, neste estudo os resultados foram transformados em percentuais, com o intuito de melhor demonstrar a relação entre o planejamento anual e sua execução.

O método utilizado neste estudo foi o quantitativo, pois a apuração dos dados se deu por meio da proporção entre o quantitativo realizado e a quantidade esperada, que se refere as metas físicas do PPA e da LDO, transformando-se os resultados em percentuais. Conforme Richardson et al, *apud* Lakatos e Marconi (2008), esse método utiliza-se da quantificação, tanto na coleta dos dados como na apuração, através de técnicas estatísticas, como percentual, média, desvio-padrão etc.

A Secretaria Municipal de Planejamento (SEMPPLAN) da Prefeitura Municipal de Cacoal/RO tem como atribuições e competências, dentre outras, a elaboração do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária e Orçamento Anual, todos em conformidade com a Constituição Federal, Lei nº. 101/2000, Lei nº. 4.320/1964 e outras que estejam em vigor (CACOAL, 1999).

O município de Cacoal tem uma população de 78.574 habitantes, com densidade demográfica de 20,72/km² e área territorial de 3.792,802 km². (IBGE, 2011).

3 RESULTADOS E ANÁLISE

Tabela 01 - Desempenho das ações do orçamento público do Município de Cacoal / RO, em 2010.

Áreas de Atuação Governamental / Secretaria	Ações c/ execução física entre 0% e 99%	Ações c/ execução física de 100%	Ações c/ execução física entre 101% e 1.100%
Educação / SEDUC	6	3	12
Assist. Social / SEMAST	5	10	08
Saúde / SEMUSA	11	7	6

Obras / SEMOSP	9	5	0
TOTAL	31	25	26

Fonte: extraído dos Livros do PPA/2010-2013, LDO/2010 e do Relatório de Desempenho da Prefeitura Municipal de Cacoal/RO.

Nota: adaptado pelo autor

Os dados contidos na Tabela 01 foram construídos de acordo com os resultados encontrados nos apêndices A, B, C e D, sendo elaborados conforme metodologia apresentada no capítulo 02. Conforme a área de atuação governamental, observa-se que as ações do orçamento público de Cacoal, no ano de 2010, apresentaram os seguintes desempenhos:

- a) Secretaria de Educação e Cultura (SEDUC): 12 ações tiveram execução acima do previsto no PPA e LDO, 06 tiveram execução abaixo do previsto, enquanto que apenas 03 tiveram execução em conformidade com a previsão anual;
- b) Secretaria de Assistência Social (SEMAST): 08 ações obtiveram execução acima do previsto no PPA e LDO, 05 tiveram execução abaixo do previsto e 10 obtiveram execução conforme a previsão anual;
- c) Secretaria de Saúde (SEMUSA): 06 ações obtiveram execução acima do previsto no PPA e LDO, 11 tiveram execução abaixo do previsto, enquanto que 07 obtiveram execução conforme a previsão anual;
- d) Secretaria de Obras e Serviços Públicos (SEMOSP): Nessa área de atuação governamental não houve ações com desempenho acima do previsto no PPA e LDO, 09 ações tiveram execução abaixo do previsto, enquanto que 05 obtiveram execução conforme a previsão anual.

Observa-se na tabela 01 que ocorreram três situações distintas na execução do orçamento público: ações com execução em conformidade com o planejamento anual, ou seja, realizou-se 100% do previsto, ações com desempenho abaixo do previsto, com variação percentual entre 0% e 99% e ações com desempenho acima do previsto, onde a variação percentual ficou entre 101% e 1.100%.

Verifica-se que nas duas últimas situações ocorreram distorções entre o planejamento e a execução do orçamento anual, haja vista que um número considerável de ações, num total de 31 apresentaram execução abaixo do previsto e 26 ações tiveram execução acima das previsões do planejamento orçamentário anual.

Observa-se que na área de obras e serviços públicos, onde concentram boa parte dos investimentos em obras públicas, aconteceu uma situação inversa àquela que ocorreu nas áreas da saúde, educação e assistência social, não houve ações governamentais com

desempenho acima do previsto, a maioria delas, num total de 09 tiveram execução abaixo do planejado ou simplesmente não foram executadas, o que demonstra maior discricionariedade da administração pública na execução dessas ações.

Apesar da Constituição Federal/1988, em seu artigo 167, § 1º prever que todo investimento com duração superior a um exercício financeiro tenha previsão no PPA e a Lei de Responsabilidade Fiscal determinar que a lei orçamentária anual deva ser compatível com o PPA e a LDO, a natureza jurídica do orçamento público no Brasil proporciona discricionariedade ao chefe do executivo em executar ou não despesas de caráter discricionárias, como no caso dos investimentos, ainda que essas despesas estejam consignadas na Lei Orçamentária Anual.

Percebe-se que a execução dessas despesas está condicionada a inclusão nos instrumentos de planejamento orçamentário, porém não gera obrigatoriedade a administração pública em realizá-las.

Ressalta-se que a não conformidade entre o planejamento e a execução do orçamento anual pode ser explicada em razão da natureza jurídica do orçamento público brasileiro que tem se revelado um verdadeiro problema para os parlamentares que, inclusive, chegaram a contestar em juízo a não execução de despesas aprovadas no orçamento anual, por meio de emendas, entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o orçamento público tem natureza autorizativa, ou seja, é apenas condição necessária para que se realizem as despesas, diferentemente de outros países, onde é impositiva e a execução das despesas aprovadas tem caráter obrigatório (GAMA JÚNIOR, 2009).

A própria Lei nº. 101/2000, em seu artigo 9º, visando garantir que as metas de resultado primário e nominal sejam alcançadas, permite aos poderes reduzirem despesas, na eventualidade em que as receitas estimadas não se realizem e, dessa forma, reforça a discricionariedade do poder executivo em executar ou não despesas que estejam inclusas na lei orçamentária anual, com exceção das que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentária.

Neste sentido, percebe-se que a Lei de Diretrizes Orçamentárias assume um papel importante na execução do orçamento anual, uma vez que deve dispor sobre as despesas prioritárias da administração pública e contemplar as metas de resultado primário e nominal, que tem por finalidade garantir o equilíbrio entre receitas e despesas.

Verifica-se que os resultados da pesquisa demonstram o caráter dinâmico do orçamento público que, inclusive, dispõe de ferramentas que possibilitam ajustes orçamentários, quando da execução de despesas na qual a dotação orçamentária inicial seja insuficiente. Neste caso, o gestor público pode solicitar ao legislativo municipal a abertura de créditos adicionais, podendo ser suplementar, especial ou extra-orçamentário.

Nota-se que os resultados aqui encontrados corroboram com os ideais defendidos por Cavalheiro e Flores (2001), ou seja, que o planejamento orçamentário é um processo em que, depois da avaliação dos resultados, a administração pública precisa adequá-lo, ajustando os desvios e os erros de planejamento.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo analisou a aplicabilidade e conformidade da execução das ações de governo nas áreas da saúde, educação, assistência social e obras e serviços públicos, em decorrência do alinhamento legal da Lei Orçamentária Anual com o PPA e a LDO. A aplicabilidade das previsões e a conformidade dos instrumentos orçamentários foram verificadas através de pesquisa documental. Os resultados foram apurados por meio da proporção entre o quantitativo realizado e as metas anuais das ações governamentais do exercício de 2010.

Os resultados da pesquisa demonstraram parcial conformidade da execução das ações governamentais com o planejamento orçamentário anual. Nota-se que, de um total de 82 ações, 25 obtiveram execução física conforme as previsões do PPA e LDO, ou seja, realizou-se exatamente o que havia sido planejado. Percebe-se que as áreas da saúde, educação e assistência social carecem de maiores investimentos, em razão da grande demanda por esses serviços sociais, pois em algumas ações os resultados demonstraram que o número de pessoas atendidas ou beneficiadas foi superior em até dez vezes o planejado, o que pode comprometer a qualidade do serviço público, caso não haja investimentos nessas áreas.

Verificou-se, portanto, que o orçamento público tem caráter dinâmico e, de certa forma, sua execução está condicionada ao poder discricionário do chefe do executivo, frente às incertezas da efetiva realização ou arrecadação das receitas estimadas e outros imprevistos que possam ocorrer durante a sua execução.

Dessa forma, considerando que este estudo foi realizado no primeiro ano de execução do PPA/2010-2013, sugere-se a realização de outras pesquisas nos demais anos de

sua vigência, traçando um comparativo com estes resultados, visando verificar se houve modificações no planejamento anual que trouxessem maior coerência com a sua execução.

Destaca-se como limitações ao estudo o acesso apenas a execução física do orçamento anual, não foi possível a coleta de dados referente à execução orçamentária, haja vista não estarem disponíveis nos documentos pesquisados, assim como no local onde foi procedida a coleta dos dados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino Andrade. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo, Atlas: 2006.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Capítulo II, Seção I, de 05 de outubro de 1988. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 13 abr. 2011.

_____. Lei complementar n. 101 de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências**. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, DF, 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 abr. 2011.

_____. Lei nº 4320/1964, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, DF, 04 de maio de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 13 abr. 2011.

_____. IBGE-INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. **Sinopse do Censo Demográfico 2010**. Disponível em: <<http://www.censo2010.ibge.gov.br/sinopse/index.php?uf=11&dados=1>>. Acesso em: 29 maio 2011.

CACOAL. Lei nº 2543/PMC/2009, de 18 de dezembro de 2009. **Dispõe sobre a estrutura político-administrativa e organizacional da Prefeitura Municipal de Cacoal e dá outras**

providências. Disponível em: <<http://www.cacoal.ro.gov.br/semad/Lei%202%20543-09%20-%20Estrutura%20Administrativa.pdf>>. Acesso em: 30 set 2011.

CÂNDIDO, Lourençon. **O Orçamento Municipal como elo de ligação entre o Planejamento Operacional e as Finanças.** Disponível em: <http://www.candidolourencon.com.br/gerenciador_v3/admin/downloads/dissertacao%20mes%20trado.pdf>. Acesso em: 10 maio 2011.

CAVALCANTE, Pedro Luiz. **A Implementação do Orçamento por Resultados no Âmbito do Executivo Federal: Um Estudo de Caso.** Disponível em: <http://repositorio.bce.unb.br/bitstream/10482/2723/1/2007_PedroLuizCostaCavalcante.pdf>. Acesso em: 30 maio 2011.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios.** 5. ed. Rio de Janeiro, Elsevier: 2010.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **O Planejamento Governamental na LRF como forma da Aplicação do Gerenciamento por Resultados e o Equilíbrio das Contas Públicas: O Planejamento Estratégico Público.** Disponível em: <<http://www.dco.uem.br/pos/arquivos/pg-novasnормas.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2011.

CUNHA, Maria Luiza Pompeu; VANZELER, Sandra Maria de Moraes; SILVA, Suellen Farias da. **O Orçamento e seu Papel como Instrumento de Planejamento na Gestão Pública.** Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/21005/1/o-orcamento-e-seu-papel-como-instrumento-de-planejamento-na-gestao-publica/pagina1.html>>. Acesso em: 14 maio 2011.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **A transparência na gestão fiscal.** Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6171>>. Acesso em: 21 maio 2011.

GAMA JUNIOR, Fernando Lima. **Fundamentos de Orçamento Público e Direito Financeiro.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GONTIJO, Vander. **Orçamento Impositivo, Contingenciamento e Transparência.** Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2011/estudos-01-2011>>. Acesso em: 01 nov. 2011.

GONÇALVES, Antônio Carlos da Cunha. **O orçamento público brasileiro: Suas origens, princípios norteadores e forma de execução.** Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14940>>. Acesso em: 23 maio 2011.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES, Venina de A.; PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Eficácia dos instrumentos Orçamentários**: um estudo exploratório na Prefeitura de Vitória. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/535.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2011.

MARCUZZO, Juliana Luisa; FREITAS, Luis Antonio Rossi de. **A Contabilidade Gerencial e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIn01/a10vIn01.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2011.

NUNES, Selene Peres. **A reforma do processo orçamentário sob a égide da LRF**: a urgência de uma nova lei de finanças públicas. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIpremio/lrf/3lrfXIPTN/3premio_lrf.pdf>. Acesso em: 31 out. 2011.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública**: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Orçamento Autorizativo x Orçamento Impositivo**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1636/orcamento_autorizativo_piscitelli.pdf?sequence=1>. Acesso em: 31 out. 2011.

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal da. **A História da Contabilidade no Brasil**. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/viewFile/299/247>>. Acesso em: 14 maio 2011.

SILVA, Ana Paula da et al. **O uso dos princípios orçamentários na gestão pública**: um estudo de caso em prefeitura pernambucana. Disponível em: <http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/994.pdf>. Acesso em: 15 maio 2011.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia Aplicada à Contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA JÚNIOR, João Gomes da. **Orçamento Público**: Conceitos e espécies. Disponível em: <http://www.vemconcursos.com/opinioao/index.phtml?page_id=1464>. Acesso em: 14 maio 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.